



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **METEX EKO BIO s.r.o.**
sídlem Vidče 529
zastoupený Daně & Daně s.r.o.
sídlem Postranní 14, Děhylov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2021, č.j. 24104/21/5200-11431-702498,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2021, č.j. 24104/21/5200-11431-702498, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr

Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3.11.2016, č.j. 1905409/16/3307-50523-803426, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 tak, že daň se zvyšuje na 68 020 Kč a současně žalobci vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně ve výši 13 604 Kč, a kterým dále žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 3.11.2016, č.j. 1905447/16/3307-50523-803426, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2014 do 31.12.2014 tak, že daň se zvyšuje na 51 110 Kč, zrušuje se daňová ztráta ve výši 172 221 Kč a současně žalobci vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně ve výši 10 722 Kč.

2. Žalovaný dospěl k odlišnému závěru než správce daně, podle něhož nebyly v průběhu řízení získány takové důkazy, které by jednoznačným a průkazným způsobem vyvrátily tvrzení žalobce ohledně vynaložení výdajů za manipulační práce (nakládání na kontejnery na smluvených místech) prováděné R. M. a společností Richard Machula s.r.o. Správce daně neuznal pouze cestovné vyplacené řidiči žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích. Podle žalovaného však žalobce neprokázal, že by vynaložil výdaje za manipulační práce od dodavatelů R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o. v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“); podle žalovaného existují důvodné pochybnosti o daňové účinnosti tohoto deklarovaného výdaje. Žalovaný o věci rozhodoval poté, co bylo jeho původní rozhodnutí o odvolání žalobce zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 4.6.2020, č.j. 62 Af 42/2018-77, a to z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů, pokud šlo o závěr ohledně existence pochybností týkajících se výdajů za služby (práce) od R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku zdejšího soudu ze dne 4.6.2020, č.j. 62 Af 42/2018-77. Žalobce nesouhlasí s postupem, kdy žalovaný vytvořil tabulky na str. 7 a 8 seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 25.1.2021, č.j. 2707/21/5200-11431-712032, a naproti tomu v napadeném rozhodnutí použil na str. 27 a 28 jinou tabulku, identickou s argumentací v předchozím rozhodnutí. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, že nepředložil záznamy o provozu vozidla. Toto tvrzení žalovaného je podle žalobce v rozporu s obsahem správního spisu, z něhož plyne, že jednatelka žalobce dne 9.3.2016 tyto záznamy předložila. Pokud přesto žalovanému nějaké výkazy chyběly, mohl žalobce vyzvat k jejich doložení a uvést, ke kterým obdobím výkazy chybí.
4. Žalobce dále popisuje, jakým způsobem probíhala nakládka v jednotlivých místech dodání, a zdůrazňuje, že využíval 16 kontejnerů, přičemž nákladní automobil MAN a přívěs je určen pro přepravu 2 kusů kontejnerů (uzpůsobených pro vykládku bez použití nakladače) a zbývajících 14 kusů bylo umístěno v prostorách dodavatelů nebo odběratelů; tudíž podmínkou pro nakládání materiálu externím dodavatelem nemusela být přítomnost nákladního vozidla žalobce. Žalobce dále uvádí, že celá nakládka a vykládka včetně administrace trvá cca 1 hodinu, a dále odkazuje na deník jízd, který je důkazem o způsobu nakládky materiálu. Podle žalobce byl možný časový nesoulad mezi dobou manipulace s materiálem a přítomností nákladní soupravy. Pokud žalobce hodlal dodat materiál, musel si v některých případech před tím připravit prostory v areálu pro jeho navezení. Z tohoto

důvodu předcházely práce s nakladačem dodávce materiálu. Žalobce rovněž odkazuje na vyjádření jeho odběratelů poskytnutých správci daně.

5. Žalobce dále namítá, že se žalovaný nevypořádal s námitkami uvedenými ve vyjádření k výsledkům odvolacího řízení ze dne 23.2.2021 a že opět chybně zohlednil svědeckou výpověď Zdeňka Uhýrka jako důkaz. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, že žalovaný „zběžnou prohlídkou“ zjistil, že dodatečně doložené výkazy se od ostatních liší razítkem a podpisem; rozdíl byl podle žalobce způsoben tím, že tyto výkazy byly vyfotografovány mobilním telefonem, nikoli okopírovány kopírkou jako předchozí. Navíc žalovaný takto hodnocené výkazy ani neidentifikuje dostatečně natolik, aby se k nim žalobce mohl vyjádřit (není zřejmé, zda se týkají prací od R. M. či od společnosti Richard Machula s.r.o.). Odkazem na výkaz práce UNC14001, který se vztahuje pouze k období měsíce října, pak podle žalobce žalovaný svá zjištění „zveličuje“.
6. Podle žalobce žalovaný nesprávně a nesrozumitelně hodnotil shromážděné důkazy a s přítomností kontejnerů v místě dodávek se nevypořádal. Pokud žalovaný po žalobci požaduje, aby ve smlouvách bylo konkrétně popsáno, jak probíhají manipulační práce, tak to jednak není v obchodních vztazích běžné a dále by to znamenalo popisovat, jak se přesunují jednotlivé „hromady“. Podle žalobce žalovaný své rozhodnutí opírá pouze o listinné důkazy, aniž by dostatečně hodnotil skutkový stav.
7. Žalobce dále namítá zmatečnost rozhodnutí žalovaného, neboť fakticky rozporuje práce na pile společnosti Pustějovský s.r.o. a přitom se vyjadřuje i ke společností BIOPELETY s.r.o. a OSTAX, spol. s r.o. Žalobce má rovněž za to, že důkazy k manipulačním pracím vyplývají přímo z jeho účetnictví a že žalovaný důkazy „seletoval“ nebo vytrhl z kontextu. Rozhodnutí žalovaného je tak z pohledu hodnocení důkazů nejasné a nesrozumitelné a v rozporu s judikaturou správních soudů. Žalobce má za to, že na něj důkazní břemeno v posuzovaném případě nepřešlo.
8. Na své argumentaci žalobce setrval v navazujících replikách a z výše uvedených důvodů navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

9. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhuje zamítnutí žaloby. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

12. V posuzované věci je sporu o tom, zda žalovaný unesl důkazní břemeno, pokud jde o pochybnosti ohledně daňové účinnosti (vynaložení výdajů žalobcem) ve výši 358 700,90 Kč za rok 2013 a 442 000,40 Kč za rok 2014 za práce dle faktur – daňových dokladů č. 13003, č. UNC13001, č. UNC13002, č. UNC14001, č. UNC14002, č. 14003 a č. UNC14001 (zpráva o daňové kontrole ze dne 27.10.2016, č.j. 1880409/16/3310-60561-607951). V písemnosti seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č.j. 49121/17/5200-11433-712032 ze dne 14.12.2017 (dále jen „Seznámení 1“) žalovaný žalobci sdělil, že dospěl k opačnému právnímu názoru než správce daně, a to v neprospěch žalobce s odkazem na § 114 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle něhož odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele (§ 114 odst. 2 daňového řádu).
13. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
14. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
15. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
16. Pokud jde o předmět činnosti žalobce, tím je nákup a prodej biomasy. Služby (manipulační práce) měly dle předložených dokladů a vyjádření žalobce spočívat k nakládání dřevní hmoty a rostlinných zbytků na kontejnery (předmět faktur byl vymezen jako práce strojem UNC, práce UNC, práce čelním nakladačem), a to v zemědělských družstvech a pilách; žalobce správci daně sdělil, že tam, kde měl nasmlouvanu dřevní hmotu a rostlinné zbytky ke štěpkování a drcení, bylo třeba tyto komodity naložit na kontejnery, což prováděli právě R. M. a společnost Richard Machula s.r.o. (mělo se tak dít v místech OSTAX – Jarcová., Š. – Frenštát pod Radhoštěm, pila Pustějovský s.r.o. – Frenštát pod Radhoštěm, P. M. – Zděchov, Zevas s.r.o. – Brodek u Prostějova, KOBZ s.r.o. – Stráž nad Ludinou a Osek nad Bečvou a ve Valašském Meziříčí). Žalobce dále předložil smlouvu se společností BIOPELETY s.r.o., zastoupenou panem Š., a společností OSTAX, spol. s r.o. ve věci dodání zboží včetně manipulace. Správce daně ani žalovaný nerozporovali, že žalobce vlastní 16 kontejnerů a nákladní automobil RZ X – nosič kontejnerů (nákladní soupravu). Žalobce správci daně doložil výkazy, které byly přílohou faktur od těchto dodavatelů a které podle vyjádření jednatelky žalobce byly pravděpodobně vytvořeny panem M. (dále též „výkazy M.“).
17. Podle žalovaného žalobce neprokázal daňovou účinnost takto vynaložených výdajů. Poté, co zdejší soud zrušil původní rozhodnutí o odvolání, žalovaný doplnil odvolací řízení, posoudil důkazy týkající se předmětných dodávek a seznámil žalobce se zjištěními a svým

hodnocením písemností Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 25.1.2021, č.j. 2707/21/5200-11431-712032 (dále jen „Seznámení 2“), a dále Sdělením ze dne 21.6.2021, č.j. 24089/21/5200-11431-702498, v němž reagoval na vyjádření žalobce ze dne 23.2.2021.

18. Žalobce ve vyjádření ze dne 23.2.2021 mimo jiné předložil ilustrační fotografie kontejnerů a míst vykládky a nakládky, které připojil i k žalobě, a dále podklad k faktuře vydané pod č. UNC14001 v podobě výkazu „Říjen 2014“. Vytýká-li žalobce žalovanému, jakým způsobem doložený doklad hodnotil, tak zdejší soud v postupu žalovaného žádné pochybení neshledává. Žalovaný v písemnosti ze dne 21.6.2021 shrnul dosavadní předložené doklady s tím, že tento podklad k faktuře č. UNC14001 byl předložen poprvé právě až 23.2.2021, což žalobce ani nerozporuje. Není proto nelogické, že se žalovaný zaměřil na důvěryhodnost takto s velkým časovým odstupem doložené listiny, neboť, ač má souviset s předmětem daňové kontroly, po celou dobu nebyla předložena. Nebylo úkolem žalovaného ani správce daně žalobce konkrétně instruovat, jaké další možné doklady by měl ještě k unesení svého důkazního břemena předložit (žalobce byl mimo jiné vyzván k prokázání oprávněnosti vynaložených nákladů ke konkrétním fakturám od R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o.), stejně jako identifikovat žalobcem dne 23.2.2021 předložený výkaz „Říjen 2014“ z hlediska toho, k jakému z dodavatelů se vztahuje; to nespadá do důkazního břemena správce daně; bylo na žalobci vynaložení výdajů resp. jejich daňovou účinnost prokázat. Pokud žalovaný již pouhým pohledem („prohlídkou“) zjistil, že se dodatečně doložený doklad liší razítkem i podpisem od předchozích výkazů, jedná se o závěr, který žalovaný byl oprávněn učinit a který odpovídá obsahu správního spisu. Podle zdejšího soudu žalovaný navíc ve svém hodnocení nic „nezveličuje“ a rovněž správně poukazuje na to, že k měsíci říjnu 2014 žalobce nepředložil záznamy o provozu vozidla RZ X. Proto výkaz „Říjen 2014“ žalovaný nemohl spárovat s ostatními listinami, jak to učinil u jiných období (žalovaný porovnával Výkazy M., informace z dodacích listů a záznamy o provozu vozidla). Závěr žalovaného o účelovosti takto doloženého dokladu a nemožnosti jej analyzovat ve spojení s ostatními doklady (jak to žalovaný učinil v tabulce na str. 7 a 8 Seznámení 2) tedy obstojí. Zdejší soud k tomu doplňuje, že je zcela zřejmé, jaké listiny se hodnocení žalovaného týká. Navíc listina obsahuje pouze seznam čísel (počet nakládek) v měsíci říjnu 2014 u subjektu P. – Frenštát p. R, Š. – Frenštát p. R a Ostax – J., tudíž pochybnosti žalovaného nijak nevyvrací.
19. Žalovaný se tak podáním žalobce ze dne 23.2.2021 zabýval a rovněž reagoval na podstatu všech odvolacích námitek a argumentů žalobce, které jsou do značné míry shodné s tím, co již žalobce uváděl dříve a co znovu uplatňuje i v podané žalobě. Námitky žalobce v tomto směru tudíž nejsou důvodné.
20. Pokud jde o výtky žalobce vůči tabulkám na str. 7 (k roku 2013) a 8 (k roku 2014) Seznámení 2, ty obsahují porovnání údajů ve výkazech M. a záznamech o provozu vozidla s řidičem Petruželou v jednotlivých měsících a místech, kde žalobce uskutečňoval své dodávky, kromě dodávek do pily společnosti Pustějovský s.r.o. (Ostax – Jarcová, Š. – Frenštát p. R., Zděchov, Zevas – Brodek u Prostějova, K. – Strítěž n.L., K. – Osek n. B., pila Valašské Meziříčí). Údaje v nich uvedené odpovídají žalobcem doloženým dokladům a dokladům získaným správcem daně a jejich věcnou správnost žalobce ani nevyvrací.
21. Pokud jde o tabulku k dodávkám do pily společnosti Pustějovský s.r.o. (porovnání údajů ve výkazech M., dodacích listech P. a záznamech o provozu vozidla X s řidičem P.), ta je součástí napadeného rozhodnutí na str. 27 a 28. S odkazem na Seznámení 1 a předchozí

zrušující rozsudek zdejšího soudu žalovaný zdůraznil, že závěry ohledně poskytnutí manipulačních prací na pile Pustějovský s.r.o. již obstály před zdejším soudem v rámci předchozího posouzení věci. Pokud již žalovaný nevtělil tabulky ze str. 7 a 8 Seznámení 2 do napadeného rozhodnutí, tak to není žádnou vadou, neboť žalovaný (na rozdíl od svého předchozího již zrušeného rozhodnutí o odvolání) jejich hodnocení dostatečně popisuje v bodech 143 až 151 napadeného rozhodnutí. K záměně s hodnocením, pokud jde o práce na pile Pustějovský s.r.o., tak nedošlo (viz body 138 až 141 napadeného rozhodnutí).

22. Podle zdejšího soudu žalobce v žalobě sice předestírá vysvětlení k tomu, proč časové údaje ohledně manipulačních prací neodpovídají záznamům o provozu vozidla žalobce, avšak ničím je nedokládá; takovým důkazem nemohou být pouze ilustrační fotografie předložené již v řízení před žalovaným, na nichž je vidět nákladní souprava se dvěma kontejnery v blíže neurčitelném areálu. Ve světle žalovaným identifikovaných pochybností dostatečně důkazně podložených zůstávají argumenty žalobce, resp. předestřené alternativy průběhu manipulačních prací údajně poskytovaných R. M. a společností Richard Machula s.r.o. v rovině neprokázaných tvrzení, a to bez ohledu na to, že není sporu o tom, že žalobce vlastní nákladní soupravu MAN a 16 kontejnerů. Stejně tak obecný odkaz žalobce, že realizace poskytnutých prací plyne z jeho účetnictví, nemůže prokázat fakticitu deklarovaných činností, neboť účetnictví je důkazem zachycujícím formální stav hospodaření žalobce, který však byl v případě výdajů dle faktur od R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o. správcem daně zpochybněn (viz rovněž bod 156 napadeného rozhodnutí).
23. Vytýká-li žalobce žalovanému, že nedostatečně zjistil skutkový stav věci a hodnotil „pouze“ listinné důkazy, tak je ustáleně judikováno, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu); neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. V nyní posuzované věci žalovaný uvedeným požadavkům dostal, své důkazní břemeno ohledně relevantních pochybností unesl a byl to žalobce, kdo svou verzi skutkového příběhu nepodložil dostatečnými důkazy, které by i vyvracely pochybnosti žalovaného. Závěr žalovaného, že žalobce neprokázal opodstatněnost zahrnutí těchto výdajů do nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP tak obstojí.
24. Jak zdejší soud zdůraznil ve svém předcházejícím zrušujícím rozsudku, podstatné je, o jaké důkazy žalovaný své závěry opírá, které hodnotí a z nichž vychází. Zdejšímu soudu

nepřísluší vyhledávat a hodnotit důkazy, z nichž žalovaný zcela evidentně nevycházel, nýbrž má posoudit, zda výše shrnutý postup žalovaného a jeho závěry ve světle hodnocených důkazů obstojí. Podle zdejšího soudu žalovaný v dalším řízení povinností odvolacího orgánu dostal a své závěry dostatečně skutkově podložil a rovněž shromážděné důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. S námitkami žalobce ohledně nesprávnosti a zmatečnosti hodnocení důkazů se zdejší soud nemůže ztotožnit. Tvrzení žalobce neprokazují ani listinné důkazy ani vyjádření jeho odběratelů.

25. Společnost PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. k výzvě správce daně č.j. 15405/16/3310-60561-607951 sdělila, že žalobce od ní odebírá dřevní odpad, který je nakládán do kontejnerů, jež jsou ve vlastnictví žalobce. Dřevní odpad byl nakládán většinou nakladačem společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., ovšem někdy po vzájemné dohodě si v odpoledních hodinách nakládku zajišťoval žalobce sám; zda vlastními zaměstnanci nebo subdodavatelsky nebylo ve společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. známo. V rámci místního šetření u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. získal správce daně dodací listy pro žalobce, které porovnal s „výkazy M.“ a se záznamy o provozu vozidla RZ X, z nichž plynulo, kdy bylo vozidlo ve Frenštátě pod Radhoštěm, kde se nachází pila společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. Žalovaný zjistil, že časy ze záznamů o provozu vozidla se rozcházejí s údaji zaznamenanými ve výkazech. S ohledem na skutečnost, že v rámci ranní směny probíhala nakládku nakladačem společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. zdarma, tak v rozmezí mezi 16.00 a 20.00 hod. se řidič J. P. na pile vůbec nenacházel, a pokud ano, tak v řádu minut. Práce přitom měly údajně trvat 2 až 4 hodiny. V okamžiku, kdy se měl na pile nacházet nakladač za účelem naložení biomateriálu (štěpky a pilin), chybí důkaz o tom, že by se zde zároveň nacházelo nákladní vozidlo RZ X, které by materiál odvezlo. Žalovaný poukázal na to, že by postrádalo logické opodstatnění, aby žalobce nechal nakládat materiál do prázdných kontejnerů v odpoledních a večerních hodinách a samotný odvoz prováděl až druhý den, jelikož nakládku nakladačem společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. v rámci ranní směny byla zdarma (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na výše zmíněnou tabulku na str. 8 a str. 9 Seznámení 1, která byla převzata do napadeného rozhodnutí).
26. Pokud jde o svědecké výpovědi provedené v průběhu daňové kontroly, tak správce daně třikrát vyslechl Z. U., bývalého zaměstnance žalobce (protokoly č.j. 1772692/15/3310-60561-607951, č.j. 6262/16/3310-60561-607951, č.j. 934697/16/3310-60561-805036), který popsal fungování žalobce tak, že všechny faktury od údajných dodavatelů manipulačních prací byly fiktivní. Svědek uvedl, že po zaplacení prací paní M. vrátila peníze jednatele žalobce (bývalé partnerce Z. U.) s tím, že si ponechala 10 % provizi. Z. U. dále uvedl, že vytvářel smyšlené cestovní příkazy.
27. Pokud jde o svědecké výpovědi řidičů žalobce J. P. a K. M., tak J. P. uvedl, že nákladním automobilem RZ X přepravoval biomasu, jeho pracovní cesty končily vždy v Rožnově pod Radhoštěm, kde nákladní automobil parkoval. Podle J. P. tuto práci nevykonávali žádní další zaměstnanci žalobce. K. M. uvedl, že pracoval jako řidič, jezdil s „nákladňákem MAN...“, jeho pracovní cesty končily ve 12 hodin nebo 15 hodin s tím, že na tyto cesty jezdil dále J. P. K. M. měl uzavřenu dohodu o provedení práce od 3.7.2014 do 31.12.2017, tedy v období, k němuž nebyl žalobcem předložen žádný podklad k fakturaci. Tento svědek rovněž uvedl, že jezdil do Kravař, do Hranic a Budišovic. Práci řidičů organizoval B. J., zaměstnanec žalobce, který v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že organizoval práci řidiče J. P. Podle

žalovaného tak bylo prokázáno, že nákladní vozidlo (nosič kontejneru) řídil J. P. a pokud jde o K. M., tak z důkazů nevyplývá, že by tento svědek jezdil do míst, kde měly být využity služby předmětných dodavatelů.

28. Ze závěrů žalovaného v bodu 90 napadeného rozhodnutí je zřejmé, že si byl vědom možného rizika podjatosti svědka Z. U. s ohledem na skutečnost, že se jedná o bývalého partnera jednatelky žalobce. Na druhou stranu s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.1.2010, č.j. 2 Afs 180/2006-75, žalovaný zdůraznil, že se nejedná o typ personální vazby s cílem vytvořit daňový profit, nýbrž spíše nelze vyloučit záměrné poškození protistrany. Významným faktorem pro žalovaného však byl soulad výpovědi Z. U. s ostatními zjištěnými skutečnostmi.
29. Právě uvedené úvahy žalovaného osvětlující, jak ve světle ostatních důkazů a s vědomím osobní vazby svědka na jednatelku žalobce svědeckou výpověď hodnotil, jsou podle zdejšího soudu z hlediska jejich přezkoumatelnosti dostačující a nadto logické a věcně správné. Ve spojení s ostatními důkazy může být i tato svědecká výpověď důvodem pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
30. Pokud jde o pochybnosti týkající se provedení prací od R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o., tak již v předchozím zrušujícím rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že hodnocení skutkových podkladů týkajících se deklarovaných manipulačních prací u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. (dožádání ze dne 16.3.2016, č.j. 448347/16/3310-60561-607951, ve věci provedení místního šetření u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. a protokol o místním šetření u této společnosti ze dne 5.4.2016, č.j. 676837/16/3310-60561-607951) tak, jak bylo provedeno žalovaným, v soudním přezkumu ob stojí; pochybnosti žalovaného jsou opřeny o dostatečně konkrétní skutková zjištění a není nelogické, pokud se žalovaný vyjádřil i k tomu, že by za podmínek, za jakých své dodávky poskytovala žalobci společnost PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., postrádalo ekonomické opodstatnění, aby nakládku surovin do kontejnerů pro žalobce prováděl třetí subjekt, když je v dopoledních hodinách provedla sama společnost PUSTĚJOVSKÝ s.r.o.
31. Žalovaný dále odkázal na smlouvu žalobce se společností BIOPELETY s.r.o. (peletkárna ve Frenštátě pod Radhoštěm), kde se žalobce jako prodávající zavázal k prodeji zboží včetně manipulace v objemu dodání 1 000 tun zboží v roce 2013 a 700 tun v roce 2014. Pokud jde o smlouvu se společností OSTAX, spol. s r.o., tak i zde se jednalo o dodávku pilin včetně manipulace v objemu 5 000 prm v roce 2013 a 8 000 prm v roce 2014 do briketárny v Jarcové, s tím, že přepravné a manipulaci opět hradí prodávající. K tomu žalobce správci daně doložil příslušné faktury za práce od R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o.
32. Žalovaný v bodu 144 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že nevylučuje, že manipulační práce hradil žalobce, resp. že byly zahrnuty v ceně zboží, nicméně ve smlouvách není blíže specifikováno, jak má manipulace vypadat. Podle žalovaného ovšem pokud by tyto práce představovaly práci s nakladačem, nelze dojít k závěru, že tyto práce musel pro žalobce zajišťovat právě R. M. a společnost Richard Machula s.r.o. S odkazem na svědeckou výpověď Z. U. a vyjádření samotného žalobce, měly práce fakturované těmito dodavateli spočívat v nakládání materiálu na kontejnery, nikoliv v manipulaci se zbožím. Pozdější tvrzení žalobce, že tito dodavatelé měli pro žalobce zajišťovat i manipulaci se zbožím v místě, kam bylo zboží dodáno, je pro žalovaného překvapivým a neprokázaným tvrzením. K těmto tvrzeným pracím žalobce předložil pouze formální doklady ve formě výkazů spolu se

záznamy o provozu vozidla. Tyto doklady žalovaný hodnotil a zjistil, že k řadě případů nebyly předloženy záznamy o provozu vozidla RZ X. Z cestovních příkazů lze zjistit, zda se nákladní auto s řidičem J. P. pohybovalo v tvrzeném místě vykládky či manipulace, ovšem neuvádí se zde záznamy o časech. Informace o tom, kdy se žalobce nacházel na pile, resp. v místě vykládky či manipulace jsou přitom podle žalovaného zásadní pro věrohodnost a průkaznost tvrzení žalobce. Žalovaný dále uvádí, že zjistil, že v době, kdy se na místě měla nacházet technika zajištěná deklarovanými dodavateli se zde nákladní auto s řidičem J. P. často nenacházelo nebo to nebylo možno ničím ověřit (viz tabulky v Seznámení 2). Pochybnosti žalovaného byly dále podloženy zjištěním, že řidič J. P. dojel na místo nakládky a manipulace v okamžiku či krátce poté, co byly tvrzené manipulační a jiné práce ukončeny (viz v podrobnostech zdejší soud odkazuje na bod 147 napadeného rozhodnutí). Z předložených výkazů dále podle žalovaného plyne, že dne 30.1.2014 se ve stejném čase využívalo služeb dodavatelů Machula a Richard Machula s.r.o. od 6.00 do 14.00 hod současně v Jarcové i ve Frenštátě pod Radhoštěm. Žalovaný připustil i možnost, že přítomnost řidiče v průběhu manipulace se zbožím nebyla nutná (materiál mohl vysypat na hromadu a odjet), nicméně i v tomto případě musí mít manipulační práce své opodstatnění, a tedy být prováděny tehdy, kdy se na místě přivezený materiál nachází. To však žalovaný na konkrétních příkladech vylučuje, resp. poukazuje na neobhajitelnost takového postupu v případě delšího časového odstupu (kupř. přítomnost vozidla v Jarcové dne 21.1.2013, manipulační práce až 25.1.2013, dále viz bod 149 napadeného rozhodnutí a Seznámení 2). Stejně tak žalovaný zjistil, že pro žalobce nebyla vystavena žádná faktura za manipulační práce, které měly být prováděny v květnu 2013. Ani společnost ZEVAS s.r.o. (další místo nakládky) k výzvě správce daně neposkytla žádné bližší informace ohledně nakládek, nýbrž pouze informaci, že byla využívána technika žalobce. Pokud jde o nakládku Zdechov, ta probíhala nakladačem Terex, který vlastnil P. M., a pouze pokud byl tento nakladač mimo provoz, mohl si nakládku zajistit sám žalobce.

33. Ve světle výše uvedeného tak podle zdejšího soudu plně ob stojí závěr žalovaného ohledně pochybností, zda tvrzené práce byly dodány deklarovaným způsobem. Žalovaný uvedl, že žalobce jednak předložil důkazy neúplné, viz chybějící výkazy k fakturám (pochybnosti vzbuzující výkaz předložený až v reakci na Seznámení 2), či záznamy o provozu vozidla RZ X, a ani z těch dokladů, které žalobce správci daně poskytl nelze s jistotou dovodit, že práce mohly probíhat tvrzeným způsobem, resp. že tak skutečně probíhaly. Pouhé tvrzení, že není možné splnit požadavek žalovaného na bližší specifikaci termínu manipulačních prací z důvodu, že vždy záleželo na domluvě či předložení ilustrační fotografie kontejnerů, nestačí za daných okolností k prokázání vynaložených výdajů. Tvrzení, že dodavatelé R. M. a společnost Richard Machula s.r.o. měli pro žalobce rovněž zajišťovat i manipulaci se zbožím v místě, kam bylo toto zboží dodáno, je jednak v rozporu s tvrzením žalobce při zahájení daňové kontroly a v rozporu se svědeckou výpovědí, ale nevyplývá ani z dalších zjištění (u odběratelů žalobce) a není podloženo ani žádnými dalšími důkazy. Tvrzení žalobce týkající se společnosti OSTAX: „*Aby mohl odvolatel dodávat zboží cit. společnosti, musel také provádět manipulaci i s cizím zbožím, aby mohl dovést vlastní zboží anebo aby mohl vůbec dodávat zboží jako poskytnutý bonus pro OSTAX*“, je v rozporu s tvrzením jednatele společnosti OSTAX, který při místním šetření (protokol č.j. 246406/16/3310-60561-607951) sdělil, že v souvislosti s manipulací surovin používá vlastní (firemní) OSTAX vysokozdvizný vozík, nákladní auto a nakladač UNC – 053. V souvislosti s dodávkami od žalobce uvedl, že přijede auto s přívěsem, na kterém jsou dva kontejnery, na určené místo do areálu firmy v Jarcové.

Kontejner se vyloží, má zadní dveře, vysype se surovina na určené místo a auto odjede. Následná manipulace s pilinami probíhá čelním nakladačem OSTAX, sporadicky manipulaci zajišťoval žalobce. Rovněž tvrzení žalobce týkající se společnosti BIOPELETY s.r.o. o tom, že tato společnost „byla ochotna od odvolatele plevy nakoupit, ale za podmínky, že bude odvolatele prostřednictvím pracovního stroje uhrnovat navážený materiál do požadovaných prostor této korporace. Důvodem tohoto požadavku byla skutečnost, že odběratel neměl k dispozici nakladač, prostřednictvím kterého by plevy uhrnoval. Jinými slovy, aby odvolatel mohl dodat co nejvíce plev, musel zajistit pracovní stroj pro uhrnování plev v prostorách korporace BIOPELETY s.r.o. Po praktické stránce spolupráce byla založena na nepřetržitém navážení plev na sklad“, není podloženo žádnými důkazy a je podle žalovaného rozporuplné. Jednatel společnosti BIOPELETY s.r.o. správci daně v protokolu o místním šetření č.j. 676770/16/3310-60561-607951 sdělil, že „Dovoz suroviny je zajišťován individuálně, podle potřeby, někdo naveze sám, pro větší množství jezdíme k větším a vzdálenějším dodavatelům jezdíme sami, máme kamion, konkrétně na dovoz suroviny používáme podvalník, kde se naloží surovina v balíku.“ ... „Co beru od METEXU vozí vždy METEX v kontejnerech, přímo na místo, do naší provozovny. Oni si jezdí, jak chtějí, v průběhu dne, v provozovně není brána, je tam volný přístup, na přebírku se tam snažím být osobně já. Většinou je to na telefon, někdy z METEXU zavolají, že jsou již na místě přímo v naší provozovně. Dodávku rostlinných dopravních zbytků včetně dopravy zajišťuje pro naši firmu pouze firma METEX.“ .. „Firma METEX přivezla malého bobka, UNC, na staré Avii, to si organizoval pan Jurča, nevím, kdo obsluhoval UNC, byl to muž, kolem padesátky. UNC bylo oranžovo bílé, nemá to volant, řídí se to pákami, tím to nahrnuli do haly, ale ne pokaždé, když přivezli jeden kontejner, přijel až další den, ale nahrnuli to nikdy, ale když přivezli více kontejnerů např. dva kontejnery, přijel někdy hned, a pak to nahrnuli, někdy vůbec.“ Žalovaný k tomu uzavřel, že žalobce jej ani nepřesvědčil, že bez přispění dodavatelů R. M. a společnost Richard Machula s.r.o. v rozsahu jimi deklarovaných prací se nemohl obejít, aby získal své příjmy.

34. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný vytykanou vadu nepřezkoumatelnosti svého předchozího rozhodnutí napravil. Výše citované úvahy představují dostatečné zdůvodnění neuznání předmětných výdajů nejen pokud jde o práce, jež měly být pro žalobce prováděny na pile u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., nýbrž v celém jejich deklarovaném rozsahu.
35. Žalovaný tedy unesl důkazní břemeno, pokud jde o existenci pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a byl to žalobce, který své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný rovněž přezkoumatelným způsobem vypořádal podstatu námitek žalobce a řídil se závazným právním názorem zdejšího soudu vysloveným v rozsudku ze dne 4.6.2020, č.j. 62 Af 42/2018-77. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

36. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 12. října 2023

Petr Šebek v.r.
předseda senátu